Развитие методического обеспечения учета основных средств коммерческих организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Васильева, Кира Николаевна

**Год:**

2013

**Автор научной работы:**

Васильева, Кира Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Воронеж

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

205

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Васильева, Кира Николаевна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ.

1.1. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета.

1.2. Переосмысление классификаций основных средств и оценка возможностей их применения в бухгалтерском учете.

1.3. Эволюция нормативного обеспечения учета основных средств в процессе его реформирования.

ГЛАВА 2. РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИЗНАНИЯ, ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.

2.1. Особенности признания и оценки объектов основных средств в соответствии с отечественными и международными стандартами.

2.2. Дискуссионные вопросы признания и разграничения расходов по ремонту, модернизации и частичной ликвидации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

2.3. Обоснование методических положений учета объектов инвестиционной недвижимости в российских организациях.

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ ВНУТРИФИРМЕННОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ.

3.1. Развитие методических положений учетной политики в части основных средств организации.

3.2. Развитие аналитического учета основных средств как информационной основы различных учетных систем.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие методического обеспечения учета основных средств коммерческих организаций"

Актуальность темы исследования. Среди многочисленных проблем теории, организации и методики бухгалтерского учета немаловажное место занимают вопросы переосмысления действующих и разработки новых методических подходов в части учета операций с основными средствами организации, оценки их налоговых последствий, формирования учетной политики в отношении выбора способов учета основных средств и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Действительно, несмотря на то, что основные средства на сегодняшний день, казалось бы, являются классическим, достаточно хорошо изученным объектом бухгалтерского учета, сам факт их наличия на балансе организации вызывает необходимость учета весьма широкого круга операций -как по содержанию и эксплуатации отдельных инвентарныхобъектов, так и по их переоценкам, движению, изменению первоначальных учетных параметров, таких, например, как стоимости и срока полезного использования и др. Не исключено также осуществление арендных операций, консервации, частичной ликвидации, т.е. таких операций, которые характерны только для основных средств и ни для какого другого объекта бухгалтерского учета.

Основные средства являются одним из наиболее существенных элементов внеоборотных активов организации, так как они в своей совокупности обеспечивают материально-техническую базу и условия производственно-хозяйственной деятельности организации. Наиболее полное и рациональное использование основных средств и производственных мощностей организации способствует улучшению всех ее технико-экономических показателей: росту производительности труда, увеличению выпуска продукции (работ, услуг), повышению её качества и снижению себестоимости. В свою очередь, эффективность использования основных средств достигается путем обеспечения адекватного их учета, составления и предоставления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, поскольку именно в системе бухгалтерского учета формируется большая часть информации, необходимой для принятия управленческих решений.

Однако исследование вопросов теории, нормативно-правового обеспечения учета основных средств, его методических и организационных аспектов позволяет утверждать, что в учете основных средств накопилось достаточно много проблем различного свойства, требующих комплексного решения. Комплексность в данном случае означает, что выявление возможностей развития учета основных средств должно начинаться с переосмысления его теоретических положений, базовой терминологии, продолжаться исследованием методических вопросов учета и заканчиваться реализацией профессионального авторского суждения в решении ряда прикладных учетных ситуаций. Таковой предполагается логика диссертационной работы.

Значительный вклад в развитие методологии и практики бухгалтерского учета, в т.ч. и учета основных средств, внесли В.П. Астахов, А.С.Бакаев, П.С. Безруких, Н.Г. Волков, Н.Д. Врублевский, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, А.Е. Суглобов, А.Д. Шеремет, В.Г. Широбоков и др. Среди зарубежных ученых, занимавшихся проблемами методологии бухгалтерского учета, в т.ч. и основных средств, следует особо отметить труды Р. Антони, Л. Бернстайна, М.Бромвича, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Р.Холта, Дж. А. Хиггинса, Ч. Т. Хорнгрена, Э.С. Хэндриксона и др.

Не умаляя научной и практической значимости исследований отечественных и зарубежных ученых-экономистов, занимающихся учетной проблематикой, тем не менее приходится констатировать, что в вопросах теории, методики и практики учета основных средств остаются нерешенными отдельные положения, касающиеся их признания как актива организации, первоначальной оценки и последующего изменения учетных параметров, построения учетной политики в отношении способов учета основных средств, организации их аналитического учета на основе систематизированной классификации и др.

В этой связи полагаем, что недостаточность комплексных исследований вопросов учета основных средств и наличие ряда нерешенных учетных проблем в этой области формируют потребность в продолжении научных разработок в отношении учета основных средств и определяют актуальность выбранной темы диссертационного исследования и ее практическую значимость для эффективного функционированиякоммерческих организаций.

Диссертация выполнена в соответствии с направлением научных исследований кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета «Теория, методология и методика учета, анализа и контроля деятельности хозяйствующих субъектов», утвержденным Научным советом ВГУ на 2012-2015 гг.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью диссертационной работы является исследование теоретических, нормативно-правовых и методических положений бухгалтерского учета основных средств коммерческой организации и разработка отдельных направлений их развития для решения ряда прикладных задач, в совокупности направленных на повышение эффективности деятельности коммерческих организаций.

Содержание поставленной цели раскрывается через решение следующих задач диссертационного исследования:

- обобщить и систематизировать теоретические положения, раскрывающие сущность и состав основных средств как объекта бухгалтерского учета;

- дать критическую оценку возможностям применения классификаций основных средств в бухгалтерском учете и выработать направления их развития;

- исследовать действующий порядок нормативного регулирования учета основных средств по российским и международным стандартам и выявить недостатки в их содержании;

- выявить проблемы признания и формирования первоначальной оценки основных средств в ракурсе выполнения принципов бухгалтерского учета и предложить пути их решения;

- разработать методические рекомендации по обоснованию и учету расходов на ремонт, модернизацию и частичную ликвидацию объектов основных средств;

- обосновать предложения по совершенствованию порядка признания и учета объектов инвестиционной недвижимости;

- уточнить методические положения учетной политики, направленные на устранение законодательных пробелов и решение ряда противоречивых проблем в части бухгалтерского учета основных средств организации;

- разработать направления развития аналитического учета основных средств.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационной работы является комплекс теоретических, методических и прикладных проблем бухгалтерского учета основных средств, включающих исследование вопросов содержания и классификации основных средств в бухгалтерском учете, признания активов в качестве основных средств и их оценки, обоснования проблем и противоречий в области нормативного регулирования учета основных средств и разработки отдельных методических положений учета основных средств, направленных на его развитие и повышение эффективности учетно-аналитической деятельности коммерческих организаций.

Объектом диссертационной работы послужила практика учета основных средств коммерческих организаций. Наиболее глубоко вопросы учета основных средств исследовались по материалам деятельности ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат».

Теоретические и методические основы исследования. Теоретико-методологической основой диссертации являются научные исследования отечественных и зарубежных ученых по бухгалтерскому учету, законодательные и нормативные акты, материалы научных семинаров и конференций, посвященные актуальным вопросам учета основных средств организации. В процессе выполнения работы применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, аналогия, исторический и логический подходы, классификация, обобщение.

Методика исследования включает обобщение научных знаний в области теории и практики бухгалтерского учета и заключается в обосновании необходимости и последующей разработке подходов к совершенствованию и развитию методических положений учета основных средств коммерческих организаций.

Научная новизна проведенного исследования состоит в обосновании и разрешении ряда теоретических, методических и прикладных проблем учета основных средств коммерческой организации.

По результатам исследования был получен ряд результатов, определяющих его научную новизну и выносимых на защиту:

- предложены авторские формулировки известных понятий «основные средства» и «основные фонды», делающие акцент на увязке объектов бухгалтерского учета с их экономической природой и в то же время препятствующие неоправданному отождествлению основных средств и основных фондов между собой; обоснована необходимость использования в теории бухгалтерского учета и в нормативных документах, регулирующих учет основных средств, термина «малоценные основные средства» и сформулировано их авторское определение;

- в результате переосмысления известных классификаций основных средств на предмет'целесообразности их применения в бухгалтерском учете предложено наполнять иным смысловым содержанием такие классификационные признаки, как «по назначению», «по степени использования», «по отраслевой принадлежности»; обоснована необходимость развития классификации основных средств в бухгалтерском учете, для чего предложены новые классификационные признаки: «по взаимосвязи с экономическими выгодами», «по использованию в деятельности, облагаемой НДС», «по формальному включению в ОКОФ»;

- разработана авторская редакция ПБУ 6/01 на основе выявленных пробелов и недостатков в содержании действующих нормативных документов. Авторские поправки затронули вопросы признания и оценки основных средств, определения единицы учета основных средств и обоснования возможностей их компонентного учета, учета затрат по восстановлению и улучшению основных средств и др.;

- предложены авторские определения ремонта и модернизации, видов ремонтных работ, подчеркивающие различия между ними и обеспечивающие их надежное разграничение в учете; разработана блок-схема учета затрат, признаваемых в качестве ремонта или модернизации в зависимости от различных условий, которая может служить эффективной методической рекомендацией при обосновании характера выполняемых работ и обеспечении разграничения их в учете;

- разработана блок-схема учета объектов инвестиционной недвижимости в зависимости от того, насколько организация заинтересована отражать ее в качестве отдельного объекта учета и отчетности; предложено учитывать переоценку объектов инвестиционной недвижимости непосредственно на счете 84 как в части дооценки, так и в части уценки с выделением на нем субсчета 84/ «Изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости»; аргументирована целесообразность учета объектов инвестиционной недвижимости в составе доходных вложений в материальные ценности, но обособленно от лизингового имущества, для чего к счетам 08 и 03 рекомендовано открывать соответствующие субсчета, отражающие создание (приобретение) и постановку на учет объектов инвестиционной недвижимости;

- предложен авторский вариант учетной политики в части учета основных средств, отличающийся от известных подходов тем, что реализация профессионального суждения должна осуществляться через так называемую базовую учетную политику, отражающую минимально-необходимое содержание выбранных способов учета, и методических рекомендаций, разрабатываемых организацией самостоятельно для устранения пробелов и противоречий в учете и решения возникающих хозяйственных ситуаций. В предложенной базовой учетной политике и методических рекомендациях были проработаны вопросы определения сроков полезного использования, их продления после модернизации, признания доходов и расходов при продаже объектов недвижимости и др.; предложены иерархические (многоуровневые) модели аналитического учета основных средств, дифференцированные в зависимости от того, какая учетная система выбрана организацией в качестве приоритетной (система финансового учета, управленческого учета или налогового учета); предложена модель фасетной классификации основных средств для организации их многомерного аналитического учета, способного удовлетворить информационные потребности пользователей любых учетных систем, независимо от приоритета какой-либо из них, что может служить направлением развития аналитического учета как основных средств, так и иных учетных объектов.

Практическая значимость диссертации заключается в целесообразности применения коммерческими организациями разработанных в ней рекомендаций методического характера, использование которых на практике позволит уточнить состав основных средств и иных внеоборотных активов организации, усилить контроль за сохранностью и состоянием основных средств, обогатить аналитические возможности учета основных средств.

Наибольшей практической значимостью обладают следующие положения диссертации: обоснование возможностей учета основных средств по частям, блок-схемы учета затрат на ремонт и модернизацию и учета объектов инвестиционной недвижимости, разработанная базовая учетная политика по основным средствам и прилагаемые к ней методические рекомендации, предложенные модели аналитического учета основных средств.

Апробация результатов исследования. Результаты проведенного исследования были доложены на ежегодных научных сессиях Воронежского государственного университета. Ряд авторских разработок (по развитию классификации основных средств, разграничению затрат на ремонт и модернизацию, построению учетной политики и аналитического учета) используются в учебном процессе экономического факультета ВГУ при преподавании дисциплин «Бухгалтерский учет», «Финансовый учет», «Бухгалтерское дело». Отдельные разработки методической направленности (по учету инвестиционной недвижимости, формированию учетной политики и прилагаемых к ней методических рекомендаций, моделям аналитического учета) апробированы и внедрены в практику деятельности коммерческих организаций, в частности, ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат», ОАО «Конструкторское бюро химав-томатики».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в 11 публикациях авторским объемом 3,85 п.л., в т.ч. пять публикаций - в изданиях, реферируемых ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы, включающего 132 наименования. Работа изложена на 205 страницах машинописного текста и содержит 7 рисунков, 10 таблиц, 2 формулы.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Васильева, Кира Николаевна

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации были поставлены и решены актуальные проблемы теории, методики и внутрифирменной организации учета основных средств коммерческих хозяйствующих субъектов. Неразработанность ряда теоретических и организационно-методических положений предмета исследования и высокая практическая значимость эффективного разрешения прикладных задач, связанных с выявлением возможностей развития учета основных средств организации в совокупности определили цель, задачи, структуру и содержание работы и способствовали получению ряда результатов, обладающих научной новизной и практической значимостью.

Исследование теоретических положений учета основных средств охватывало проблематику сущности основных средств как объекта бухгалтерского учета, оценки возможностей использования классификаций основных средств для целей бухгалтерского учета и разработки новых классификационных признаков, недостатков и противоречий в системе нормативного регулирования российского учета основных средств в сравнении с требованиями МСФО и др. Мы пришли к выводу, что основные средства - это далеко не такой однозначный объект бухгалтерского учета, как может показаться на первый взгляд. Отдельные методические и практические проблемы их учета вытекают из терминологических противоречий и пробелов, а также несовершенства системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Предпринятая диссертантом попытка сравнительных сущностных оценок понятий «основные средства», «основные фонды» и «основной капитал» выявила, что не в полной мере корректное отождествление бухгалтерского объекта «основные средства» и экономико-теоретического понятия «основной капитал» с одной стороны и статистического понятия «основные фонды» - с другой стороны, равно как и терминов «активы» и «капитал» между собой, приводящее к неоднозначности понимания сущности и порядка расчета важнейших экономических показателей, таких, например, как рентабельность и оборачиваемость капитала, вносит необходимость корректировки имеющихся бухгалтерских определений в части увязки учетного содержания объектов с их экономической сущностью, что препятствовало бы их отдалению друг от друга и усиливало бы действие важнейшего бухгалтерского принципа приоритета содержания перед формой. В этой связи в диссертации аргументировано, что капитал - это объективная экономическая категория, являющаяся не объектом, а предметом бухгалтерского учета, в то время как объектами бухгалтерского учета являются активы, источники их финансирования, доходы и расходы. В таком случае пониманиекапитала российскими бухгалтерами как итога 3 раздела баланса не в полной мере достоверно, поскольку в 3 разделе баланса отражается не капитал, а собственные источники капитала или, в соответствии с терминологией МСФО, «доля собственников в активах». Каждый актив, признанный организацией, в т.ч. и объект основных средств, является элементом (компонентом) ее капитала (основного капитала), но при этом не совсем верно определение капитала через совокупность активов, поскольку признание активов в бухгалтерском учете и их группировка в разрезе внеоборотных и оборотных активов происходит под влиянием ряда нормативно-правовых ограничений и субъективных причин, оказывающих влияние на стоимостную оценку совокупного капитала организации. Для отображения тех случаев, когда объект по видовому составу относится к основным средствам, но в качестве такового не учитывается по различным причинам, например, в связи с особенностями его эксплуатации, было предложено оставить в учетной терминологии понятие «основные фонды», под которым понимать все объекты, входящие в ОКОФ и капитализированные организацией, в то время как основные средства рассматривались нами как часть ее основных фондов, удовлетворяющая критериям признания по ПБУ 6/01.

В результате были предложены следующие авторские определения основных фондов и основных средств как объекта бухгалтерского учета: основные фонды - это объекты, по видовому составу входящие в ОКОФ, но признаваемые в учете по-разному в зависимости от их эксплуатационного назначения (как основные средства, как доходные вложения в материальные ценности, как поисковые активы и др.);

- основные средства — это активы организации, являющиеся по экономической природе компонентами основного капитала, используемые для нужд производства или управления, для сдачи во временное пользование, но не для перепродажи, имеющие срок полезного использования свыше 12 месяцев и способные приносить экономические выгоды в настоящем или будущем.

В предложенном определении основных средств сделан акцент на их экономическую природу и подчеркнуто, что они являются компонентами основного капитала, т.е. не подменяют его содержание.

Кроме того, исследуя проблемы учета объектов основных средств стоимостью до 40000 руб. за единицу, мы пришли к выводу, что в теории бухгалтерского учета давно назрела необходимость закрепления отдельного понятия «малоценные основные средства». Мы сформулировали их следующее определение: малоценные основные средства - это объекты основных средств, которые имеют стоимость за единицу ниже установленного законодательством и учетной политикой организации лимита и которые организация вправе учитывать в составе материально-производственных запасов, самостоятельно обеспечивая контроль за их сохранностью и состоянием в течение срока полезного использования. В указанном определении сделан акцент на том, чтобы продемонстрировать роль учетной политики организации в установлении критериев отнесения объектов основных средств к малоценным. Подчеркивается также, что учет таких объектов в составе материально-производственных запасов -это всего лишь право, но не обязанность организации. И если организация решает воспользоваться этим правом, то она должна принимать во внимание, что срок полезного использования малоценных основных средств превышает 12 месяцев, в связи с чем при их списании в эксплуатацию необходимо организовать количественный учет (например, с использованием забалансовых счетов) и обеспечить контроль их сохранности.

Исследование действующих классификаций основных средств для целей бухгалтерского учета проводилась с позиции оценки их аналитических возможностей и целесообразности использования в учетном процессе. В диссертации аргументировано, что ряд известных классификаций основных средств должен быть существенно переосмыслен. Например, деление основных средств по назначению на производственные и непроизводственные (объекты социально-бытовой и (или) культурной сферы) само по себе некорректно хотя бы по той причине, что актив может быть признан основным средством лишь при условии его использования в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для предоставления за плату во временное пользование. В противном случае он не может быть признан основным средством, что вытекает как из ПБУ 6/01, так и МСФО 16. Поэтому то, что в настоящее время хрестоматийно называется «непроизводственные основные средства», вообще к основным средствам как объекту бухгалтерского учета не относится ни в российской, ни в международной практике. Мы аргументировали, что соответствующую классификацию необходимо переосмыслить, усиливая понимание актива во взаимосвязи с теми экономическим выгодами, которые он приносит или способен приносить организации в соответствии с критериями признания. Для этого мы предложили делить основные средства не на производственные и непроизводственные, а на те, которые полностью или частично используются для извлечения экономических выгод. Если же объекты не используются для извлечения экономических выгод, то активами вообще и основными средствами в частности они признаваться не должны.

Кроме того, в развитие указанной классификации нами было предложено использовать такие классификационные признаки, как взаимосвязь с экономическими выгодами и степень использования в деятельности, облагаемой НДС.

Также в диссертации приведена аргументация необходимости модификации и иных известных классификационных признаков. В частности, это деление основных средств по степени использования и по отраслевой принадлежности. Кроме того, для уточнения отличий основных средств от основных фондов мы предложили классифицировать объекты основных фондов по признаку включения в ОКОФ на основные средства и прочие основные фонды.

Исследование эволюции системы нормативного ре1улирования российского бухгалтерского учета основных средств в сравнении с МСФО позволило выявить в содержании отечественных нормативных документов ряда недостатков и пробелов, которые мы условно предложили разделить на теоретические и методические. Устранение теоретических недостатков видится введением в содержание нормативных документов необходимых определений и классификаций, предложенных в данной диссертационной работе. Решение методических пробелов в нормативном регулировании учета неразрывно связано с совершенствованием действующих и разработкой новых методических подходов к отдельным вопросам учета основных средств. В диссертации исследовались вопросы признания и оценки основных средств, учета операций по их ремонту, модернизации и частичной ликвидации, специфики учета объектов инвестиционной недвижимости.

В результате нами предложен ряд дополнений и поправок к ПБУ 6/01 и Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, использование которых направлено на устранение выявленных пробелов и недостатков в действующем нормативном обеспечении учета. В частности, предложены авторские решения по определению единицы учета основных средств в части обоснования условий для возможностей их компонентного учета; по процедуре формирования первоначальной стоимости в зависимости от того, предусматривается ли последующая переоценка объектов или нет, а также рекомендации по уточнению периодичности переоценок для отдельных групп основных средств, по определению сроков полезного использования объектов и др. Например, в качестве необходимого условия компонентного учета считаем необходимым прописать условие документального подтверждения стоимостной оценки каждой части объекта, а в качестве критерия существенности отличия сроков полезного использования частей основных средств нами рекомендован критерий их отнесения к различным амортизационным группам. Предложенный проект

ПБУ 6/01 представлен в приложении к диссертационной работе.

В части обоснования и решения дискуссионных вопросов ремонта и модернизации основных средств были рекомендованы авторские варианты определений и классификаций, использование которых способствовало бы правильному их признанию в бухгалтерском и налоговом учете, обоснованному разграничению работ и затрат между собой. Так, по нашему мнению, ремонт -это работы по содержанию объектов основных средств, а также работы вынужденного характера по восстановлению их эксплуатационных возможностей, предполагающие замену неисправных (изношенных) элементов объекта на идентичные исправные, или более современные аналоги. Из предложенной формулировки следует, что если работы носят профилактический или вынужденный характер, то даже улучшение в процессе этих работ эксплуатационных возможностей основных средств, связанное с заменой неисправных элементов на более современные и дорогостоящие аналоги должно признаваться ремонтом. В этой связи в диссертации предложена следующая классификация ремонта:

1 предупредительный (регламентный) ремонт;

2)восстановительный ремонт: а) не улучшающий (поддерживающий) эксплуатационных возможностей объекта б) улучшающий эксплуатационные возможности объекта.

Полагаем, что предложенная классификация имеет гораздо большую значимость для бухгалтерского учета, нежели деление ремонта на текущий, средний и капитальный.

Авторское определение модернизации состоит в следующем. Модернизация - это работы по улучшению эксплуатационных возможностей основных средств, не носящие вынужденного характера и приводящие к повышению первоначальных нормативных показателей функционирования объекта основных средств (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

В диссертации предложена блок-схема учета затрат в качестве ремонта или модернизации в зависимости от различных условий, что может служить эффективной методической рекомендацией при обосновании характера выполняемых работ и обеспечении разграничения их в учете.

Исследование проблем признания и методического обеспечения учета объектов инвестиционной недвижимости в российских организациях позволило сделать вывод, что активное использование в отечественной хозяйственной практике объектов, обладающих признаками инвестиционной недвижимости, объективно формирует потребность в их учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности обособленно от объектов основных средств, используемых в основной деятельности, и от лизингового имущества. В этой связи нами были выработаны рекомендации по отражению объектов инвестиционной недвижимости на счетах бухгалтерского учета, по их оценке, учету и раскрытию в отчетности изменений их справедливой стоимости.

В частности, разработана блок-схема учета объектов инвестиционной недвижимости в зависимости от того, насколько организация заинтересована отражать ее в качестве отдельного учетного объекта; предложено учитывать переоценку объектов инвестиционной недвижимости непосредственно на счете 84 как в части дооценки, так и в части уценки с выделением на нем субсчета 84/Изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости; аргументирована целесообразность учета объектов инвестиционной недвижимости в составе доходных вложений в материальные ценности, но обособленно от лизингового имущества, для чего к счетам 08 и 03 рекомендовано открывать соответствующие субсчета, отражающие создание (приобретение) и постановку на учет объектов инвестиционной недвижимости.

Решение ряда актуальных проблем учета основных средств возможно не только на нормативно-законодательном, но и на внутрифирменном уровне. Авторские попытки решения проблем развития внутрифирменного учета основных средств нашли реализацию через разработку учетной политики и моделей организации аналитического учета.

В диссертации аргументировано, что учетную политику организации следует формировать не как единый внутренний стандарт, а через совокупность так называемой базовой учетной политики и прилагаемых к ней методических рекомендаций, разрабатываемых организацией самостоятельно для различных учетных объектов. В диссертации был предложен вариант базовой учетной политики и методических рекомендаций для учета основных средств, включающих проработку вопросов определения сроков полезного использования, их продления после модернизации, признания доходов и расходов при продаже объектов недвижимости и др., которые представлены в соответствующих приложениях к работе.

В части разработки вопросов развития аналитического учета основных средств были предложены иерархические (многоуровневые) модели учета, состав уровней которых непосредственно зависит от того, какая учетная система выбрана организацией в качестве приоритетной (система финансового учета, управленческого учета или налогового учета). При этом любые иерархические системы обладают существенным недостатком: они низкоманевренны, т.е. способны выполнять ограниченные аналитические функции и с трудом поддаются модификациям. В этой связи в работе рассмотрены возможности разработки не многоуровневого, а многомерного аналитического учета на основе фасетных классификаций объектов, используемых в автоматизации любых процессов, не только экономических. Нами была предложена модель фасетной классификации основных средств для организации их аналитического учета, способного удовлетворить информационные потребности пользователей любых учетных систем, независимо от приоритета какой-либо из них, что может служить направлением развития аналитического учета как основных средств, так и иных учетных объектов.

Таким образом, в диссертации были поставлен ряд проблем бухгалтерского учета основных средств, решение которых направлено на развитие учета в части его теоретических, организационно-методических и прикладных аспектов.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Васильева, Кира Николаевна, 2013 год

1. Законодательные акты, инструкции и положения по бухгалтерскому учету иотчетности

2. Гражданский кодекс Российской Федерации: части первая и вторая. // СПС «КонсультантПлюс».

3. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Аскери-АССА, 2010.

4. Земельный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 25.10.2001 г. № 136-Ф3 // СПС "Консультант Плюс".

5. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

6. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: федер. закон от 25.02.1999 г. № 39-Ф3 // СПС "Консультант Плюс".

7. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: федер. закон от 21.07.1997 г. № 122-ФЗ // СПС "Консультант Плюс".

8. О финансовой аренде (лизинге): федер. закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Министерства финансов РФ от 29.07.98 №34н // СПС «КонсультантПлюс».

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" ПБУ 8/2010: приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н // СПС "Консультант Плюс".

11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" ПБУ 2/2008: приказ Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н // СПС "Консультант Плюс".

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс»

13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" ПБУ 15/2008: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н // СПС "Консультант Плюс".

14. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н // СПС «КонсультантПлюс»

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): приказ Минфина России от 9 июля 2001 г. № 44н // СПС «КонсультантПлюс».

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс».

17. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № ЗЗн // СПС «КонсультантПлюс».

19. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: письмом Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160 // СПС "Консультант Плюс".

20. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 года №283 (16.12.04).

21. План счетов финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н // СПС «КонсультантПлюс» .

22. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 22 мая 2003 г. № 67н // СПС «КонсультантПлюс»

23. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н // СПС «КонсультантПлюс»

24. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Приказ Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 // СПС «КонсультантПлюс»

25. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Приказ Минфина РФ от 13.06.95 г. №49 // СПС «КонсультантПлюс»

26. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина РФ от 13.10.03 г. №91н // СПС «КонсультантПлюс»

27. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу приказа Министерства финансов РФ от 15 января 1997г.: Приказ Минфина РФ от 24 декабря 2010г. № 186н // СПС «КонсультантПлюс»

28. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств: Постановление Госкомстата России от 21.01.03 №7 // СПС «КонсультантПлюс».

29. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 // СПС "Консультант Плюс".

30. П.Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научных трудов

31. Анализ инвестиционной привлекательности организации: науч. издание / Д.А. Ендовицкий, В.А. Бабушкин, H.A. Батурина и др.; [под ред. Д.А. Ендовицкого]. М. : КНОРУС, 2010. - 376 с.

32. Аверчев ИВ. МСФО. Практика применения. —М: Финансы и статистика, 2008. —310с

33. CAINRS, D. (2006). "The use of fair value in IFRS." Accounting in Europe, Vol. 3, p.5-22.

34. ERNST & YOUNG (2008), How fair is fair value? IFRS stakeholders series

35. ERNST & YOUNG (2010), Observations on the implementation of IFRS.

36. HAND, J. and SKANTZ, T. (1998). "The economic determinants of accounting choices: the unique case of equity carve-outs under SAB 51." Journal of accounting and economics, Vol. 24, p. 175-203.

37. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев. М.: Вузовский учебник, 2009. - 525 с.

38. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. М.: Феникс, 2010. - 462с.

39. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. П.С.Безруких. М. : Бухгалтерский учет, 2009. - 590 с.

40. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. С.Р. Богомолец. М.: Маркет ДС, 2010.-752с.

41. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, H.JI. Денисов и др.; под. ред. Н.Г. Сапожниковой. Воронеж: Издатель-ско-полиграфический центр ВГУ, 2008. - 660 с.

42. Бухгалтерская (финансовая) отчетность/ под ред. В.Д. Новодворско-го. 2-е изд. М.: Издательство «Омега-Л», 2010. - 608 с.

43. Бухгалтерская отчетность организации, 2008-2009 год / под ред. А.С. Бакаева. СПб.: Питер, 2009. - 704 с.

44. Бухгалтерский учет: учеб. / под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2009. - 776 с.

45. Бухгалтерское дело: учебник / М.А. Бахрушина, Ж.А. Кеворкова, Е.Е. Листопад и др.; под ред. М.А. Бахрушиной. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. - 304 с.

46. Василевич И.П., Уткин Ф.А., «Вопросы трансформации отчетности в соответствии с МСФО», «Бухгалтерский учёт», №12, 2003;

47. Верещагин С.А. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, заказчика и подрядчика: учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Информцентр XXI века, 2004. - 317 с.

48. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник для студ. вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. В.Г. Гетьмана. 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 2005. - 816 с.

49. Забродин И.П. Теория экономического анализа: учеб. пособие / И.П. Забродин. Воронеж. Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2007. - 192 с.

50. Ионова А.Ф. Бухгалтерский учет: учебник / А.Ф. Ионова. М.: ТКВелби, 2011.-624 с.

51. Ковалев С.Г., Малькова Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах (для бухгалтеров). — М.: Финансы и статистика, 2009. — 296 с

52. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Л.Т. Гиляровская, Д.В. Лысенко, Д.А. Ендовицкий. М.: Велби, Проспект, 2006. - 360 с.

53. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие для студ. вузов / Н.П. Кондраков. Изд. 6-е, перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 830 с.

54. Кочергов Д.С. Амортизация: новые правила бухгалтерского и налогового учета / Д.С. Кочергов. — М.: Омега-Л, 2009. — 168с.

55. Литвиеко М.И. Международные стандарты учета. // Главбух, 2009, № 7.

56. Макконнелл К.Р. Экономикс / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. — Баку: Азербайджан, 1992. 799 с.

57. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб. пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — СПб.: ИД «Бизнес-пресса», 2009. — 352 с.

58. Мизиковский Е.А. Учет основных средств. Комментарии, корреспонденция счетов. / Е.А. Мизиковский СПб.: Питер; М.: Издательский дом БИНФА, 2008. - 224 с.

59. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. М.: Аналитика-Пресс, 2009. - 380 с.

60. Околелова Э.Ю. Инвестиции в недвижимость: жилая и коммер. недвижимость: модели оценки и прогнозирования / Э.Ю. Околелова; под ред. В.В. Гасилова. Воронеж: Истоки, 2006. - 193 с.

61. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. М.: ИД «Аргумент», 2007. - 256с.

62. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник для студ. вузов, обуч. по специальности 060500 "Бух. учет, анализ и аудит" / В.Ф. Палий. Изд. 4-е, доп. и испр. - М.: ИНФРА-М, 2009. -510с.

63. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. М.: Бухгалтерский учет, 2007. - 84 с.

64. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 346 с

65. Пятов М.Л. Учетная политика организации: учеб.-практическое пособие / М.Л. Пятов. M.: ТК ВЕЛБИ, Изд-во Проспект, 2009. - 192с.

66. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; Под ред. Я.В. Соколова; Пер. с фр. Н.В.Буровой и Т.О.Терентьевой. М.: Финансы и статистика, 2000. - 158 с.

67. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожни-кова. М.: КНОРУС, 2010. - 480 с.

68. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность: учебник / Н.Г. Сапожникова, Н.Л. Денисов, Н.Т. Лабынцев. М.: Финансы и статистика, 2008. - 538 с.

69. Сейдахметова Ф.С. Особенности международной организации учета. Алматы:ЬЕМ, 2011.-56 с

70. Семенихин В.В. Основные средства и нематериальные активы. -М.: ГроссМедиа, 2010. 432 с.

71. Сергеева Т.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет / Т.Ю. Сергеева. М.: Омега-Л, 2008. - 198с.

72. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2005. - 496 с.

73. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. М.: КНОРУС, 2009. - 496 с.

74. Суглобов А.Е. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. М.: Экономист, 2008. - 352 с.

75. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Н.П. Любушин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина; под ред. В.Д. Новодворского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.-294 с.

76. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Инфра,2008

77. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Р.З. Тумасян. -М.: Омега-Л, 2010. 382с.

78. Филина Ф.Н. Инвентаризация: бухгалтерский учет и налогообложение/ Ф.Н. Филина. М.: ГроссМедиа Ферлаг: ГРОСБУХ, 2009. - 264с.

79. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета /К.Ю. Цыганков. М.: Магистр, 2009 - 462с.

80. Чая В.Т. бухгалтерский учет: учеб. пособие / В.Т.Чая, О.В. Латы-пова. М.: Кнорус, 2010. - 496с.

81. Шарп У.Ф. Инвестиции: учебник для вузов: пер. с англ. / У.Ф. Шарп, Г. Александер, Д. Бэйли. М.: ИНФРА-М, 2006. - 1028 с.

82. Шевелев А.Е. Бухгалтерский учет расчетов: учеб. пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. М.: КНОРУС, 2009. - 512с.

83. Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц М.: ИНФРА-М, 2008. - 448с.

84. Экономический анализ активов организации: учебник / Д.А. Ендовицкий, А.Н. Исаенко, В.А. Лубков и др.; [под ред. Д.А. Ендо-вицкого]. -М.: Эксмо, 2009. 608 с.

85. I. Статьи в научных журналах и периодической печати

86. Абрамова A.C. Исчисление налога на имущество / A.C. Абрамова // Бухгалтерский учет. 2011. - №2. - С. 41-45.

87. Агабекян О. В. Учет и налогообложение основных средств / О.В.Агабекян, К.С.Макарова // Налоговый вестник. 2009. -№3. - С.15-38.

88. Антаненкова Е.И. Ремонт собственных основных средств: бухгалтерский и налоговый учет / Е.И. Антаненкова // Бухгалтерский учет. 2012. -№6.

89. Башкатова Л.И. Продажа недвижимости: учет и налогообложение / Л.И. Башкатова // Бухгалтерский учет. 2012. - №6.

90. Безруких П.С., О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности, «Бухгалтерский учёт», №5, 2001

91. Боброва Е.А. Сравнительная характеристика бухгалтерского учета основных средств по РСБУ и МСФО / Е.А. Боброва, H.H. Емельянникова // Международный бухгалтерский учет. 2009. - № 8. - С. 22-33.

92. Васильев Ю.А. Особенности бухгалтерского и налогового учета у инвесторов / Ю.А. Васильев // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. - № 8. - С. 2-11.

93. Гершун А., «Тенденции в развитии международных стандартов финансовой отчетности», «Финансовая газета. Региональный выпуск», №35, 2008.

94. Григорьева C.B. Списание неиспользуемых основных средств / C.B. Григорьева // Бухгалтерский учет. 2012. - №9.

95. Демина И.Д. Учетная политика организации на 2011 год как основной этап принятия управленческих решений. / И.Д. Демина. // Все для бухгалтера. 2011. - №4.

96. Дубинянская E.H. Основные средства в запасе: бухгалтерский и налоговый учет / E.H. Дубинянская // Бухгалтерский учет. 2012. - №9.

97. Емельянова E.B. Изменения в учете внеоборотных активов в 2011 году / Е.В. Емельянова // Бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. -№3. / СПС «КонсультантПлюс».

98. Ефремова A.A. Списание с баланса неиспользуемых основных средств / A.A. Ефремова // Бухгалтерский учет. 2010. - №3.

99. Игнатова Н.В. Необходимость обособления инвестиционной недвижимости / Н.В.Игнатова // Все для бухгалтера. 2008. - № 8. — С. 15-22.

100. Карзаева H.H. Резерв на ремонт основных средств для целей налогообложения / H.H. Карзаева // Бухгалтерский учет. 2011. - №9. -С. 32-39.

101. Кивва Ж.В. Учет основных средств согласно международным и российским стандартам учета / Ж.В. Кивва // Налоговый вестник. -2009. -№1.

102. Ким В.И. Основные средства: от поступления до выбытия / В.И. Ким, Т.М.Панкратова // Экономико-правовой бюллетень.- 2010. №8 -С. 3-56.

103. Кислов Д.В. Уточнение амортизационной группы / Д.В. Кислов // Бухгалтерский учет. 2012. - №8.

104. Ковалёв В.В., «Стандартизация бухгалтерского учёта: международный аспект», «Бухгалтерский учёт», №11, 2007.

105. Комарова E.JI. Ремонт или реконструкция? / E.JI. Комарова // Бухгалтерский учет. 2012. - №1.

106. Крымов Д.В. Практика учета компьютеров / Д.В. Крымов // Бухгалтерский учет. 2012. - №1.

107. Куликова Л.И. Расходы по займам по международным и российским стандартам: сходства и различия / Л.И. Куликова, A.B. Ивановская // Международный бухгалтерский учет. 2009. - № 8. - С. 16-21.

108. Куликова Л.И. Капитализация процентов по займам и кредитам / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. 2011. - №8. - С. 33-41.

109. Куликова Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. 2012. - №6.

110. Кувалдина Г.Б. Основные средства в запасе: бухгалтерский и налоговый учет / Г.Б. Кувалдина // Бухгалтерский учет. 2010. - №6.

111. Макаревич М.Э, «Некоторые вопросы трансформации финансовой отчётности в соответствии с МСФО», «Бухгалтерский учёт», №9, 2009

112. Проняева Л.И. Учет реконструкции, модернизации и технического перевооружения основных средств / Л.И. Проняева // Бухгалтерский учет. — 2010. -№1.

113. Рабинович A.M. Амортизация модернизированных основных средств / A.M. Рабинович // Бухгалтерский учет. 2010. - №4.

114. Рыбакова О.В. Международная и российская практика учета внеоборотных активов / О.В.Рыбакова // Бухгалтерский учет. 2008.- № 13-С. 10-19

115. Семенихин В.В. Амортизация в учетной политике на 2010 г./ В.В.Семенихин // Аудиторские ведомости. 2010. - №2. - С. 5-10.

116. Семенихин В.В. Положение об учетной политике на 2011 год /

117. B.B. Семенихин // Бухгалтер и закон. 2011. - №1. / СПС «Консуль-тантПлюс».

118. Семенихин В.В. Положение об учетной политике на 2011 год: основные положения. / В.В. Семенихин // Все для бухгалтера. 2011. -№2. // СПС «КонсультантПлюс».

119. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит // Антология экономической классики. 1993. - т. 1. - М.: "Эконов-Ключ" - С. 306-312.

120. Соколов В .Я. Капитализация внеоборотных активов в бухгалтерском учете / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. 2011. - №2.

121. Соколов В.Я. Отличия МСФО и традиционной бухгалтерии / В.Я. Соколов // Бухгалтерский учет. 2010. - №7.

122. Сотникова JI.B. Учет переоценки основных средств / JI.B. Сотникова // Бухгалтерский учет. 2011. - №8. - С. 22-28.

123. Сотникова JI.B. Переоценка основных средств 2011 года: необходимость ретроспективного пересчета / JI.B. Сотникова // Бухгалтерский учет. -2012. №1.

124. Сотникова JI.B. Учет общехозяйственных расходов в первоначальной стоимости основных средств / JI.B. Сотникова // Бухгалтерский учет. -2010. №11.

125. Суглобов А.Е. Особенности контроля за эффективным использованием основных средств в государственных образовательных учреждениях/ А.Е. Суглобов, Е.А, Орлова // Вестник университета. М., 2007. № 3.-С. 36-46.

126. Фомичева Л.П. Учетная политика для целей бухгалтерского учета / Л.П. Фомичева // Бухгалтерский учет. 2010. - №12.

127. Хабарова Л.П. Учетная политика организаций 2010 года / Л.П.Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. 2009. - № 11-12.

128. Хитрова С.Г. Ошибки в учете и налогообложении основных средств / С.Г. Хитрова // Бухгалтерский учет. 2012. - №3.

129. Цигельник М.А. Внеоборотные нефинансовые ресурсы: порядок учета и способ его регулирования / М.А. Цигельник // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. - № 2.

130. Цигельник М.А. Создаваемые внеоборотные ресурсы: порядок учета и способ его регулирования / М.А. Цигельник // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. - № 3.

131. Чиркова Е.Ю. Приобретение недвижимости: учет и налогообложение / Е.Ю. Чиркова // Бухгалтерский учет. 2011. - №12.

132. Шишкоедова H.H. Многократная модернизация и амортизационная премия / H.H. Шишкоедова // Бухгалтерский учет. 2012. - №9.